

Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik (Ida Suraida)

**PENGARUH ETIKA, KOMPETENSI, PENGALAMAN AUDIT DAN RISIKO
AUDIT TERHADAP SKEPTISISME PROFESIONAL AUDITOR DAN
KETEPATAN PEMBERIAN OPINI AKUNTAN PUBLIK**

Ida Suraida
Fakultas Ekonomi Universitas Padjadjaran
Jl. Dipati Ukur No. 35 Bandung

ABSTRAK. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui sejauh mana faktor etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor yang pada gilirannya berpengaruh terhadap pemberian opini akuntan publik. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode survei terhadap akuntan publik di Indonesia yang sudah berhak menandatangani laporan akuntan, dengan tipe penelitian deskriptif verifikatif (causal). Analisis data dilakukan dengan model persamaan struktural (Struktural Equation Modeling). Pengujian hipotesis dilakukan untuk mengetahui sejauh mana etika, kompetensi, pengalaman audit terdahulu, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik baik secara parsial maupun secara simultan. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun simultan berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan

Kata kunci : etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit, skeptisisme profesional auditor, opini akuntan.

ABSTRACT. This research is to examine how far ethics, competence, audit experience, audit risk and auditor's professional skepticism influence auditor's expression of opinion. The argument of this research background is based on the audited financial statements used by interest parties, in their decision making. The integrity of the profession and the accuracy of profession are expected by these users. Survey method is applied to the respondents consisting of auditors of public accounting firms in Indonesia, who are entitled to signing audit reports which express an opinion on the audited financial statements. This investigation is descriptive verification (causal) on the variable using the SEM method in analysis. The hypotheses tested are revealed as that ethics, competence, audit experience, audit risk and auditor's professional skepticism influence the auditors' expression of opinion individually as well as partially and simultaneously. The results of the test revealed that ethics, competence, audit experience, audit risk and auditors' professional skepticism partially as well as simultaneously influence on accuracy of the auditor's expression of opinion.

Key words : ethics, competence, audit experience, audit risk, auditor's professional skepticism, opinion.

LATAR BELAKANG PENELITIAN

Dalam bidang auditing, jasa yang diberikan oleh Akuntan Publik (AP) adalah melakukan audit terhadap laporan keuangan perusahaan dan memberikan pendapat (opini) apakah laporan keuangan perusahaan telah disajikan secara wajar sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang ditetapkan oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia). Laporan keuangan perusahaan yang telah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) akan dipakai oleh berbagai pihak yang berkepentingan (pimpinan perusahaan, pemegang saham, pemerintah, kreditur dan karyawan) dalam pengambilan keputusan, oleh karena itu audit harus dilakukan dengan sebaik-baiknya

Hasil akhir dari audit akuntan publik adalah pemberian opini akuntan publik, yang dalam penulisan selanjutnya ditulis opini akuntan. Pemberian opini akuntan yang sesuai dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) sangat penting agar hasil audit tidak menyesatkan para penggunaannya. Pemberian opini akuntan harus didukung oleh bukti audit kompeten yang cukup, dimana dalam mengumpulkan bukti audit, auditor harus senantiasa menggunakan skeptisisme profesionalnya yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit (SPAP 2001; SA, seksi 230) agar diperoleh bukti-bukti yang meyakinkan sebagai dasar dalam pemberian opini akuntan.

Dalam pelaksanaan praktik jasa auditing yang dilakukan oleh Akuntan Publik, sebagian masyarakat masih ada yang meragukan tingkat skeptisisme profesional yang dimiliki oleh para auditor KAP yang selanjutnya berdampak pada keraguan masyarakat terhadap pemberian opini akuntan publik. Indikasi dari adanya keraguan ini seperti adanya sanksi yang diberikan oleh Bapepam terhadap KAP T & M sebagai akibat pemberian opini yang tidak tepat terhadap salah satu klien yang diauditnya. (TVRI, Desember 2002). Di luar negeri (AS) terjadi kasus Enron - Arthur Anderson; Word.Com - Arthur Anderson, Xerox dan Merck. Enron, perusahaan raksasa dibidang energi dengan omzet US \$ 100 milyar pada tahun 2000, secara mendadak mengalami kebangkrutan dan meninggalkan hutang hampir sebesar US \$ 31,2 milyar. Kasus tersebut melibatkan Arthur Anderson, salah satu dari big five Certified Public Accountant (CPA) firm, yang mengaudit laporan keuangan Enron. Bagaimana mereka sampai tidak mengetahui adanya material misstatement dalam laporan keuangan Enron selama bertahun-tahun. Apakah Arthur Anderson ikut terlibat merekayasa laporan keuangan Enron, karena Enron membayar fee sebesar US \$ 52 juta pada Arthur Anderson pada tahun 2000, tidak hanya untuk jasa audit tetapi juga jasa konsultasi. Sebetulnya fungsi auditor KAP adalah bukan hanya menentukan bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan SAK yang berlaku umum, tetapi juga memberikan gambaran yang objektif dan akurat kepada investor maupun kreditor mengenai apa yang terjadi di perusahaan. Dalam kedua hal ini Arthur Anderson dianggap gagal.

Kejadian-kejadian tersebut menyebabkan timbulnya keraguan atas integritas auditor KAP. Pada sisi lainnya para auditor senantiasa dituntut untuk mentaati standar dan berperilaku sesuai dengan kode etik. Sehingga perlu dilakukan penelitian untuk mengetahui hal-hal apa saja yang dapat mempengaruhi sikap dan perilaku tersebut dan seberapa kuat pengaruh-pengaruh itu. Setelah itu barulah dapat ditentukan tindakan yang diperlukan untuk mencapai perilaku yang diinginkan.

Selain menyangkut masalah skeptisisme tersebut, para pengguna jasa KAP sangat mengharapkan agar para auditor dapat memberikan opini yang tepat, namun dalam praktik masih kerap kali terjadi pemberian opini akuntan yang tidak sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam SPAP. Sehingga patut diduga ketidaksesuaian ini antara lain disebabkan oleh belum optimalnya tingkat skeptisisme profesional auditor dalam mengumpulkan bukti audit yang pada gilirannya berdampak pada ketidak tepatan pemberian opini akuntan.

Sehubungan dengan hal tersebut penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi tingkat skeptisisme profesional auditor dan selanjutnya sejauhmana pengaruhnya terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik dalam audit laporan keuangan perusahaan pada KAP di Indonesia. Penelitian ini menggunakan acuan model "*Profesional Skepticism*" dari Shaub & Lawrence (1996) dengan menggunakan sub variabel yang telah dimodifikasi dan selanjutnya variabel skeptisisme profesional auditor dikaitkan dengan variabel ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka *tema sentral* dari penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut : " Ketepatan pemberian opini akuntan publik atas laporan keuangan yang diaudit diduga dipengaruhi oleh skeptisisme profesional auditor. Sementara skeptisisme profesional auditor diduga dipengaruhi oleh etika, kompetensi, pengalaman audit dan tingkat risiko audit yang direncanakan. Oleh karena itu diperlukan adanya penelitian untuk membuktikan secara empirik adanya pengaruh dan keterkaitan antar variabel-variabel tersebut di atas."

IDENTIFIKASI MASALAH

Berdasarkan uraian tersebut, secara lebih spesifik dan lebih rinci, masalah tersebut dapat dipecahkan menjadi sub-sub masalah sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit secara parsial maupun secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor.
2. Sejauhmana pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit serta skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun secara simultan terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

TINJAUAN PUSTAKA

Auditing

Definisi auditing menurut A. Arens, 2003 adalah sebagai berikut :

"Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person".

Untuk melaksanakan audit diperlukan informasi yang dapat diverifikasi dan sejumlah kriteria yang dapat digunakan sebagai pegangan dalam mengevaluasi informasi tersebut. Informasi memiliki berbagai bentuk antara lain misalnya laporan keuangan perusahaan; jumlah waktu yang dibutuhkan oleh seorang karyawan untuk menyelesaikan tugas; jumlah biaya kontrak pembuatan gedung; surat pemberitahuan pajak penghasilan perseorangan dan lain-lain.

Laporan keuangan sendiri tidak lain adalah merupakan bentuk pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (yang dapat disajikan dalam berbagai cara seperti, misalnya sebagai laporan arus kas atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Di samping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut. (SAK, 2004). Pemakai laporan keuangan meliputi investor, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok dan kreditor usaha lainnya, pelanggan, pemerintah serta lembaga-lembaganya dan masyarakat. Mereka menggunakan laporan keuangan untuk memenuhi beberapa kebutuhan informasi yang berbeda. Manajemen perusahaan memikul tanggung jawab utama dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan perusahaan.

Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi. Sementara tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk memberikan pendapat (opini) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan SAK. Laporan keuangan yang telah diaudit oleh Akuntan Publik akan digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan, ini berarti bahwa audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen, dalam hal ini yaitu oleh Akuntan Publik, sehingga dengan demikian profesi Akuntan Publik adalah profesi kepercayaan masyarakat, untuk itu Akuntan Publik dituntut untuk melaksanakan tugasnya secara profesional.

Etika

Secara umum etika didefinisikan sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu (Sukanto, 1991 : 1). Menurut Suseno Magnis (1989 : 14) dan Sony Keraf (1991 : 20) bahwa untuk memahami etika perlu dibedakan dengan moralitas. Moralitas adalah suatu sistem nilai tentang bagaimana seseorang harus

hidup sebagai manusia. Sistem nilai ini terkandung dalam ajaran-ajaran, moralitas memberi manusia aturan atau petunjuk konkrit tentang bagaimana harus hidup, bagaimana harus bertindak dalam hidup ini sebagai manusia yang baik dan bagaimana menghindari perilaku-perilaku yang tidak baik. Sedangkan etika berbicara mengenai nilai dan norma moral yang menentukan perilaku manusia dalam hidupnya.

Dimensi etika yang sering digunakan dalam penelitian adalah 1) kepribadian yang terdiri dari *locus of control external* dan *locus of control internal*; 2) kesadaran etis dan 3) kepedulian pada etika profesi, yaitu kepedulian pada Kode Etik IAI yang merupakan panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktek sebagai Akuntan Publik, bekerja dilingkungan usaha pada instansi pemerintah maupun dilingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung jawab profesionalnya. Untuk tujuan itu terdapat empat kebutuhan dasar yang harus dipenuhi yaitu kredibilitas, profesionalisme, kualitas jasa dan kepercayaan. Prinsip Etika Profesi dalam Kode Etik IAI adalah sebagai berikut : 1) Tanggung jawab profesional; 2) Kepentingan publik; 3) Integritas; 4) Objektivitas; 5) Kompetensi dan kehati-hatian profesional; 6) Kerahasiaan; 7) Perilaku profesional; 8) Standar teknis, harus melaksanakan pekerjaan sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang telah ditetapkan.

Kompetensi

Kompetensi adalah keahlian profesional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian profesional maupun keikutsertaan dalam pelatihan, seminar, simposium dan lain-lain seperti :

1. Untuk luar negeri (AS) ujian CPA (*Certified Public Accountant*) dan untuk di dalam negeri (Indonesia) USAP (Ujian Sertifikat Akuntan Publik)
2. PPB (Pendidikan Profesi Berkelanjutan)
3. Pelatihan-pelatihan intern dan ekstern
4. Keikutsertaan dalam seminar, simposium dan lain-lain.

Kompetensi auditor diukur melalui banyaknya ijasah/sertifikat yang dimiliki serta jumlah/banyaknya keikutsertaan yang bersangkutan dalam pelatihan-pelatihan, seminar atau simposium. Semakin banyak sertifikat yang dimiliki dan semakin sering mengikuti pelatihan atau seminar/simposium diharapkan auditor yang bersangkutan akan semakin cakap dalam melaksanakan tugasnya.

Pengalaman Audit Terdahulu

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Libby and Frederick (1990) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Dalam hal pengalaman, penelitian-penelitian dibidang psikologi yang telah dikutip oleh Jeffrey (1996) memperlihatkan bahwa seseorang yang lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan

dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Penerapan dan pengembangan penelitian masalah pengalaman ini dalam bidang auditing juga mengungkapkan hasil yang serupa. Butt (1988) mengungkapkan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman akan membuat *judgment* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman, Marchant G.A. (1989) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dalam telaah analitik. Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan (Davis 1996). Tubbs (1992) menemukan dalam salah satu penelitiannya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim.

Walaupun demikian pengaruh pengalaman yang banyak dalam bidang audit dapat dikacaukan oleh rendahnya kesadaran etis para auditor yang memegang posisi yang tinggi dalam organisasi KAP (Ponemon 1990).

Risiko Audit

Risiko audit dalam penelitian ini adalah tingkat risiko penemuan yang direncanakan dalam menghadapi situasi *irregularities* atau *fraud* (penyimpangan) yaitu antara lain (1) *related party transaction* (transaksi perusahaan induk dan anak/ transaksi antar keluarga); (2) *client misstate* (klien melakukan penyimpangan); (3) kualitas komunikasi (klien tidak kooperatif); (4) *initial audit* (Klien baru pertama kali diaudit); dan (5) klien bermasalah.

Risiko dalam auditing berarti bahwa auditor menerima suatu tingkat ketidakpastian tertentu dalam pelaksanaan audit. Auditor menyadari misalnya bahwa ada ketidakpastian mengenai kompetensi bahan bukti, efektivitas struktur pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah audit selesai. Cara auditor menangani masalah risiko dalam tahap perencanaan pengumpulan bahan bukti dalam tiap siklus adalah dengan menggunakan model risiko audit (SAS 39, SPAP 2001), yang terdiri dari (1) *Planned Detection Risk* (Risiko penemuan yang direncanakan); (2) *Acceptable Audit Risk* (Risiko audit yang diterima); (3) *Inherent Risk* (Risiko bawaan); dan (4) *Control Risk* (Risiko pengendalian).

Berbagai penelitian menunjukkan bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi risiko audit yang dapat diterima antara lain : 1). Tingkat ketergantungan pemakai laporan keuangan terhadap laporan itu dan 2). Kemungkinan adanya kesulitan keuangan klien yang akan timbul setelah laporan audit diterbitkan.

Skeptisisme Profesional auditor

Skeptisisme profesional auditor atau keraguan auditor terhadap pernyataan dan informasi klien baik secara lisan maupun tertulis merupakan bagian dari proses audit. Dalam SPAP, 2001 (SA seksi 230 hal 230. 2) disebutkan bahwa

yang dimaksud dengan skeptisisme profesional auditor adalah suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Skeptisisme profesional auditor tersirat di dalam literatur dengan adanya keharusan auditor untuk mengevaluasi kemungkinan terjadinya kecurangan atau penyalahgunaan wewenang yang material yang terjadi di dalam perusahaan klien (Loebbecke et al 1989).

Shaub & Lawrence (1996) memberikan definisi tentang skeptisisme profesional auditor sebagai berikut "*Profesional skepticism is a choice to fulfill the professional auditor's duty to prevent or reduce the harmful consequences of another person's behavior*". Secara spesifik berarti adanya suatu sikap kritis terhadap bukti audit dalam bentuk keraguan, pertanyaan atau ketidaksetujuan dengan pernyataan klien atau kesimpulan yang dapat diterima umum. Auditor menunjukkan skeptisisme profesionalnya dengan berfikir skeptis atau menunjukkan perilaku meragukan. Audit tambahan dan menanyakan langsung merupakan bentuk perilaku auditor dalam menindak lanjuti keraguan auditor terhadap klien.

Kee & Knox's (1970) dalam model "*Profesional Skepticism Auditor*" menyatakan bahwa faktor-faktor pertimbangan individu, pengalaman audit terdahulu serta faktor situasi berpengaruh terhadap *auditor profesional skepticism*.

Opini Akuntan Publik

Laporan audit merupakan bagian penting dari proses audit karena di dalam laporan itu dijelaskan apa yang telah dilakukan oleh auditor dan kesimpulan apa yang diperoleh, persyaratan dasar untuk menyusun laporan audit didasarkan pada empat standar pelaporan yaitu : (1) Apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan SAK yang berlaku umum; (2) Keadaan dimana SAK tidak diikuti secara konsisten; (3) *Disclosure* yang cukup; (4) Pernyataan pendapat terhadap laporan keuangan secara simultan atau pernyataan bahwa pendapat tidak dapat diberikan dengan alasan-alasannya (SPAP, 2001).

Pendapat (opini) yang bisa diberikan oleh auditor dalam audit laporan keuangan yaitu : (1) Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified opinion*); (2) Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan auditor bentuk baku (*Unqualified opinion with explanatory language*); (3) Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*); (4) Pendapat tidak wajar (*Adverse opinion*); (5) Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer opinion*).

TUJUAN PENELITIAN

1. Untuk mengetahui bukti empiris mengenai pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit secara parsial maupun secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor.
2. Untuk mengetahui bukti empiris mengenai pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit serta skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun secara simultan terhadap ketepatan pemberian opini akuntan.

MANFAAT PENELITIAN

Penelitian ini diharapkan dapat berguna baik dalam pengembangan ilmu maupun dalam aspek operasionalnya.

Bagi pengembangan ilmu

1. Bagi dunia akademis, penelitian ini dapat dijadikan sebagai pembuktian empiris mengenai seberapa besar pengaruh faktor etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit baik secara parsial maupun secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor yang pada gilirannya akan berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik
2. Bagi teori auditing, penelitian ini menambah/melengkapi khasanah teori yang telah ada dalam rangka meningkatkan kualitas implementasi auditing.

Dalam aspek operasional

Bagi para auditor KAP, hasil penelitian ini diharapkan dapat menggugah para auditor agar dalam melaksanakan tugas audit selain mematuhi standar umum audit dan kode etik profesi juga harus senantiasa meningkatkan dan melatih skeptisisme profesionalnya, agar dapat memberikan opini yang tepat.

METODE PENELITIAN

Dalam penelitian ini metode yang digunakan adalah metode **penelitian survai** yang merupakan penelitian lapangan yang dilakukan terhadap beberapa anggota sampel dari suatu populasi tertentu yang pengumpulan datanya dilakukan dengan menggunakan kuesioner (Sekaran, 2003). Jenis/bentuk/tipe penelitian adalah deskriptif verifikatif (causal) yang bertujuan untuk memberi gambaran (deskripsi) dari variabel-variabel yang diteliti dan untuk mengetahui hubungan kausalitas antar variabel melalui suatu pengujian hipotesis.

Operasionalisasi variabel

Variabel, dimensi/indikator dari masing-masing variabel tersebut adalah sebagai berikut :

1. Variabel Etika (ξ_1) meliputi kepribadian/*locus of control external* (X_1), kepribadian/*locus of control internal* (X_2), kesadaran etis (X_3) dan kepedulian pada etika profesi (X_4)
2. Variabel Kompetensi (ξ_2)
Variabel kompetensi auditor diukur melalui banyaknya sertifikat/ijazah yang dimiliki (X_5) serta keikutsertaannya dalam pelatihan-pelatihan (X_6), simposium dalam negeri (X_7), simposium luar negeri (X_8), seminar dalam negeri (X_9), seminar luar negeri (X_{10}) dalam rangka meningkatkan kemampuan intelektual.
3. Variabel Pengalaman Audit (ξ_3)
Pengalaman audit terdahulu diukur melalui lamanya waktu pengalaman dibidang audit (X_{11}) serta banyaknya *assignment* yang ditangani (X_{12}) oleh auditor yang bersangkutan.
4. Variabel Tingkat Risiko Audit yang direncanakan (ξ_4)
Variabel risiko audit yang direncanakan diukur melalui situasi audit yang dihadapi yang digambarkan dalam tiap kasus/skenario (X_{13} , X_{14} , X_{15} , X_{16} , X_{17}).
5. Variabel Skeptisisme Profesional Auditor (η_1)
Untuk mengukur seberapa besar skeptisisme profesional auditor dalam menghadapi situasi *irregularities/fraud* digunakan 5 skenario yang dipakai oleh Shaub dan Lawrence (1996), yang disesuaikan dengan situasi dan kondisi di Indonesia. Pernyataan bersifat meminta jawaban tentang seberapa besar tingkat skeptisisme auditor dalam menghadapi situasi tersebut dengan indikator tingkat keraguan (Y_1), audit tambahan (Y_2), konfirmasi langsung (Y_3).
6. Variabel Ketepatan pemberian opini akuntan publik (η_2)
Variabel ketepatan pemberian opini akuntan publik diukur melalui pemberian opini yang sesuai dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan dalam macam-macam opini yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) (Y_4), Wajar Dengan Pengecualian (WDP) (Y_5), *adverse* (Y_6) dan *disclaimer* (Y_7).

Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

Hipotesis 1 : Etika, kompetensi, pengalaman audit dan tingkat risiko audit secara parsial maupun secara simultan berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor

Hipotesis 2 : Etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit serta skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun secara simultan berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Jenis dan Sumber Data

Populasi sasaran dalam penelitian ini adalah para auditor KAP yang berhak menandatangani laporan akuntan. Menurut buku Directory IAI Departemen Akuntan Publik tahun 2001-2002, KAP di Indonesia ada 449 termasuk cabang, dengan jumlah auditor yang berhak menandatangani laporan akuntan sebanyak 779. Untuk keperluan pengambilan sampel, 779 auditor tersebut dikelompokkan ke dalam KAP besar yang berafiliasi dengan KAP Internasional, KAP Nasional besar, KAP Nasional menengah dan KAP Nasional kecil sesuai dengan ketentuan BPKP. Untuk mendapatkan sampel sebanyak 100 responden, penulis mengirimkan sebanyak 154 kuesioner.

Pengumpulan data ditempuh dengan menggunakan metode *Stratified Random Sampling*, sedangkan untuk data primer dikumpulkan melalui kuesioner yang ditujukan pada responden yaitu para auditor yang berhak menandatangani laporan akuntan pada KAP di Indonesia. Selain itu dilengkapi pula dengan wawancara yang dilakukan dengan para pimpinan KAP (partner), para pakar, praktisi, penasihat dan pengurus IAI yang diharapkan dapat melengkapi jawaban-jawaban yang diperoleh melalui pengisian pada daftar pertanyaan bila diperlukan.. Data sekunder diperoleh dari jurnal, kepustakaan, artikel-artikel di koran, majalah, TV, internet, dan CD Room.

Prosedur analisis

Untuk variabel yang diteliti pertama-tama dilakukan pre test dengan menggunakan sampel kecil, serta dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap alat ukur variabel tersebut. Hasil penelitian yang berupa data ordinal dikonversi ke data interval dengan menggunakan metode *successive interval*.

Hipotesis penelitian diuji secara serempak dengan menggunakan *structural equation modeling (SEM)* dan paket program LISREL. Hubungan antar variabel exogen dan endogen dapat ditulis dalam model umum :

$$\begin{aligned}\eta &= B\eta + \Gamma\xi + \zeta \\ X &= \Lambda_x\xi + \delta \\ Y &= \Lambda_y\eta + \varepsilon\end{aligned}$$

Dimana

B adalah matrik koefisien model yang mencerminkan besarnya pengaruh dari variabel endogen ke variabel endogen $B = [\beta_{1.1}, \beta_{1.2}, \dots]$

Γ adalah matrik koefisien model yang mencerminkan pengaruh dari variabel exogen ke endogen $\Gamma = [\gamma_{1.1}, \gamma_{1.2}, \dots]$

$\Lambda_x = [\lambda_{1.1}, \lambda_{1.2}, \dots]$ menyatakan bobot variabel X terhadap variabel laten exogen

$\Lambda_y = [\lambda_{2.1}, \lambda_{2.2}, \dots]$ menyatakan bobot variabel Y terhadap variabel laten endogen

Besarnya pengaruh-pengaruh dan bobot dihitung melalui paket program LISREL

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis pertama dengan menggunakan SEM dilakukan untuk menguji pengaruh etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) terhadap skeptisisme profesional auditor (η_1) baik secara parsial maupun secara simultan.

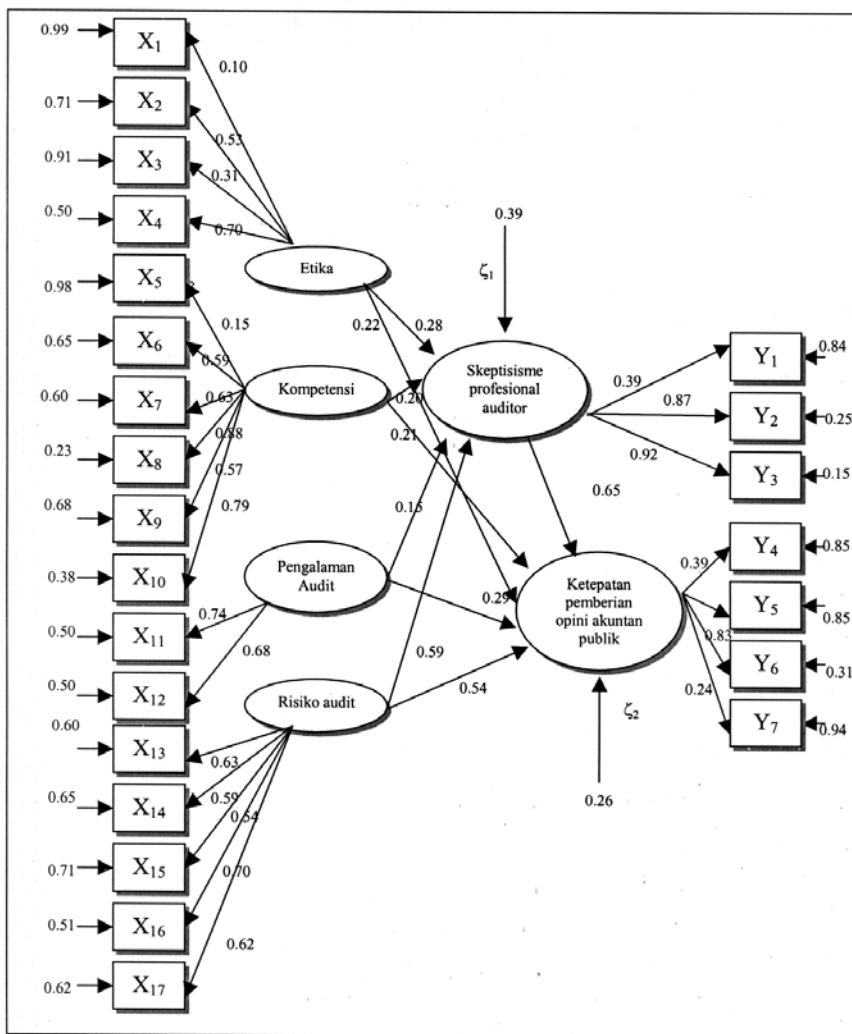
Dari hasil perhitungan dengan paket program LISREL, seperti yang terlihat pada Gambar 1 dan table 1, besarnya

- a) pengaruh etika terhadap tingkat skeptisisme profesional auditor adalah ($0,28 \times 0,28 \times 100\%$) = 7,8 %.
- b) Pengaruh kompetensi terhadap skeptisisme profesional auditor sebesar ($0,20 \times 0,20 \times 100\%$) = 4 %.
- c) Pengaruh pengalaman audit terhadap skeptisisme profesional auditor sebesar ($0,15 \times 0,15 \times 100\%$) = 2,2 %.
- d) Pengaruh risiko audit terhadap skeptisisme profesional auditor ($0,59 \times 0,59 \times 100\%$) = 34,8 %.
- e) Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor adalah sebesar 61%, variabel-variabel lain yang belum diteliti sebesar 39%, contohnya antara lain adalah faktor ketaatan beragama dan kepastian hukum.

Tabel 1. Pengaruh secara parsial dan secara simultan E, K, P, RA terhadap SPA
Pengaruh secara parsial

	Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Jml
	0.078	0.04	0.025	0.348	0.488

Pengaruh secara simultan					
	Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Jml
Etika		0.0028	0.003136	0.01652	0.022456
Kompetensi	0.0028		0.0009	0.01298	0.01668
Pengalaman	0.003136	0.0009		0.022125	0.026161
Risiko audit	0.01652	0.01298	0.022125		0.051625
			Jumlah		0.607922



Gambar 1. Hasil pengujian variable E, K, P, RA serta SPA terhadap variable KPOA

Pengujian hipotesis kedua dengan menggunakan SEM dilakukan untuk menguji pengaruh etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) serta skeptisisme profesional auditor (η_1) terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik (η_2) baik secara parsial maupun secara simultan.

Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik (Ida Suraida)

Tabel 2. Pengaruh E, K, P, RA dan SPA terhadap KPOA secara parsial dan secara simultan

Pengaruh secara parsial						
	Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Skeptis	Jml
	0.0484	0.0441	0.0841	0.2916	0.4225	0.8907
Pengaruh secara simultan						
	Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Skeptis	Jml
Etika		0.00231	0.005104	0.01188	-0.00715	0.012144
Kompetensi	0.00231		0.001827	0.012474	0.00041	0.017021
Pengalaman	0.005104	0.001827		0.03915	-0.0377	0.008381
Risiko audit	0.01188	0.01298	0.03915		-0.1053	-0.04129
Skeptis	-0.00715	0.00041	-0.0377	-0.1053		-0.14974
			Jumlah			0.737215

Seperti terlihat pada gambar 1 dan tabel 2 secara lebih rinci pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah sebagai berikut :

- Pengaruh etika terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,22 \times 0,22 \times 100\%) = 4\%$
- Pengaruh kompetensi terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,21 \times 0,21 \times 100\%) = 4\%$.
- Pengaruh pengalaman audit terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,29 \times 0,29 \times 100\%) = 8\%$.
- Pengaruh risiko audit terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,54 \times 0,54 \times 100\%) = 29\%$.
- Pengaruh skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah 42%.
- Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik secara simultan adalah 74%, pengaruh variabel lain yang tidak diteliti sebesar 26%, sebagai contoh antara lain besarnya audit fee, nama baik KAP.

Kesimpulan dari hasil uji hipotesis adalah sebagai berikut : Hasil pengujian hipotesis pertama mendukung pernyataan bahwa etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor. Secara parsial pengaruhnya kecil, namun secara simultan pengaruhnya besar yaitu 61%.

Demikian pula dengan hasil pengujian hipotesis kedua, mendukung pernyataan bahwa etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3), risiko audit (ξ_4) serta skeptisisme profesional auditor (η_1) berpengaruh terhadap ketepatan

pemberian opini akuntan publik (η_2), dimana secara parsial pengaruhnya kecil namun secara simultan pengaruhnya besar yaitu 74%.

Pembahasan

Hasil penelitian ini memperlihatkan temuan mengenai pengaruh etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) terhadap skeptisisme profesional auditor (η_1) sebagai berikut : secara parsial pengaruhnya kecil, secara simultan pengaruhnya besar. Diantara keempat variabel tersebut di atas secara parsial pengaruh risiko audit terhadap skeptisisme profesional auditor lebih besar dibandingkan dengan pengaruh etika, kompetensi dan pengalaman audit terhadap skeptisisme profesional auditor hal ini disebabkan karena auditor nampaknya takut terhadap risiko audit yang akan ditanggung jika kelak terjadi kesalahan/kekeliruan dalam melakukan audit. Sementara mereka tidak terlalu merisaukan dalam menghadapi masalah etika, kompetensi dan pengalaman audit.

Hasil penelitian berikutnya adalah mengenai pengaruh etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3), risiko audit (ξ_4) dan skeptisisme profesional auditor (η_1) terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik (η_2) sebagai berikut : secara parsial pengaruhnya kecil, secara simultan pengaruhnya besar. Diantara kelima variabel tersebut diatas secara parsial pengaruh risiko audit dan skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik lebih besar dibandingkan dengan pengaruh etika, kompetensi dan pengalaman audit terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Dengan demikian hasil penelitian penulis mendukung hasil penelitian yang dikembangkan oleh Shaub & Laurence (1996) yang menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor adalah fungsi dari 1) tingkat risiko; 2) Kecondongan etika; 3) *DIT Score*; 4) pengalaman audit; dan 5) sertifikat akuntan publik. Perbedaannya, penulis menggunakan sub-sub variabel yang berbeda dan penelitian dilanjutkan dengan meneliti sampai sejauh mana pengaruhnya terhadap variabel ketepatan pemberian opini akuntan.

Implikasi dari hasil penelitian ini adalah bahwa dalam rangka meningkatkan kualitas audit, setiap auditor KAP harus senantiasa meningkatkan kesadaran etika, kompetensi, pengalaman audit, memperhitungkan risiko audit serta meningkatkan skeptisisme profesional auditor agar dapat memberikan opini yang tepat, yang pada gilirannya akan meningkatkan integritas dan kredibilitas profesi akuntan publik.

SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Dari hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa :

1. Etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor baik secara parsial maupun secara simultan. Secara parsial pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit terhadap skeptisisme profesional auditor kecil, namun secara simultan pengaruhnya cukup besar. yaitu sebesar 61%. Hal ini mengandung arti bahwa jika akuntan publik menegakan etika, memiliki kompetensi dan pengalaman audit serta merencanakan risiko audit dengan baik, maka tingkat skeptisisme profesional auditor akan semakin tinggi.
2. Etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik baik secara parsial maupun secara simultan. Secara parsial pengaruhnya kecil namun secara simultan pengaruhnya terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik cukup besar yaitu 74%. Diantara kelima variabel tersebut risiko audit dan skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh yang besar terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik. Hal ini mengandung makna bahwa risiko audit dan skeptisisme profesional auditor sangat berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Saran

Bagi Kantor Akuntan Publik (KAP)

1. *Locus of control internal*, kesadaran etis serta kepedulian pada etika profesi yang merupakan faktor pembentuk ketaatan pada etika hendaknya terus dipelihara dan ditingkatkan oleh setiap auditor KAP sebagai bekal dalam mempertahankan kredibilitas profesi.
2. Dalam mengumpulkan bukti audit gunakan pengertian *evidential matter*, yaitu bukti-bukti audit yang telah dikonfirmasi dan dievaluasi sedemikian rupa sehingga merupakan bukti yang cukup meyakinkan.
3. Pengetahuan, keterampilan dan pengalaman auditor dan staff supaya terus ditingkatkan melalui : (1) pelatihan ditempat; (2) mengikutsertakan auditor dan staff pada berbagai pelatihan dan seminar yang berkaitan dengan profesi akuntan publik baik didalam negeri maupun luar negeri.
4. Dalam setiap penugasan audit, auditor diharuskan untuk menetapkan risiko audit yang rendah, supaya kalau dikemudian hari timbul masalah, risiko yang dihadapi tidak terlalu besar.

Bagi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI)

1. Penyuluhan tentang etika dan moral terus digalakan antara lain melalui siraman rohani yang diberikan secara berkala, seminar tentang etika bisnis, etika profesi dan lain-lain.
2. Pendidikan Profesi Lanjutan (PPL) yang selama ini secara rutin diselenggarakan supaya terus dilaksanakan.
3. Pemberian sanksi yang lebih berat bagi setiap anggota yang melanggar kode etik profesi. Hal ini diperlukan untuk menjaga tingkat skeptisisme profesional auditor dan kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A, Loebbecke, James K, 2003, *Auditing an Integrated Approach*. Eight Edition. Prentice Hall International Inc. New Jersey.
- Augusty Ferdinand, 2000, *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Butt J. L., 1988: Frequency Judgment in an Auditing related task, *Journal of Accounting Research* 26 (Autumn) 315-30
- Davis, Jefferson T, 1996, Experience and Auditor's Selection of Relevant Information for Preliminary Control of Risk Assessment, *Auditing : Journal of Practice & Theory*, vol 15 (spring), 16-37.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001-2002, *Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*. Kompartemen Akuntan Publik bekerjasama dengan Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai. Dirjen Lembaga Keuangan, Departemen Keuangan Republik Indonesia.
- _____, Kompartemen Akuntan Publik, 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik*, per 1 Januari 2001, cetakan ke-1, PT. Salemba Empat, Jakarta.
- _____, 2004, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Salemba Empat.
- Jeffrey, Cynthia & Nancy Weatherholt, 1996: Ethical Development, Professional, Commitment, and Rule Observance Attitudes : A Study of CPA'S and Corporate Accountants, *Behavioral Research in Accounting* Vol 8, page 8-29.
- Kee, H.W, and R.E. Knox 1970: Conceptual and methodological considerations in the study of trust and suspicion. *Journal of Conflict Resolution* 14 : 357-366.
- Kelloway, E. Kevin, 1998, *Using Lisrel for Structural Equation Modeling*, Sage Publications, Inc.
- Libby, R., and D. Frederick. 1990: Experience and the Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research* 28 (2) : 348-367.

Loebbecke, J., M. Eining, and J. Willingham. 1989: Auditors experience with material irregularities : Frequency, nature, and detect ability. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 9 (Fall) : 1-28.

Marchant G.A., 1989: Analogical Reasoning and Hypothesis Generation in Auditing, *The Accounting Review* 64 (July) 500-13

Ponemon, L. 1990: Ethical Judgments in Accounting : A cognitive-developmental perspective.. *Critical Perspectives on Accounting* 1 : 191-215

Sekaran Uma, 2003, *Research Methods for Business*, Fourth Edition, John Wiley & Sons, inc.

Shaub, Michael K. 1996: Trust and Suspicion : The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting* 8 : 154-174.

_____, Michael K., and J. Lawrence. 1996: Ethics, Experience and Profesional Skepticism : A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting* 8 : (Supplement) : 124-157.

Sonny Keraf, 1998, *Etika Bisnis Tuntutan dan Relevansinya*, Penerbit Kanisius Jogjakarta.

Suseno, Frans Magnis, 1989, *Etika Dasar Masalah-masalah Pokok Filsafat Moral*. Penerbit Karnisius, Jogjakarta, hal 14.

Tubbs, Richard M, 1992, The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge, *The Accounting Review*, Vol 67 No. 4, Oktober, 783-801